

Katarzyna Kowalska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

FUNKCJONOWANIE INSTYTUCJI MAGAZYNU KONSYGNACYJNEGO W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM

Streszczenie: W obecnych czasach składy konsygnacyjne są dla przedsiębiorstw coraz częściej warunkiem konkurencyjności. Są również skuteczną alternatywą w stosunku do dostawy na czas. Dlatego też magazyny konsygnacyjne istnieją, i będą istnieć, nawet w warunkach niepewności przepisów. Niniejszy artykuł przybliży tematykę dotyczącą *consignment stock* i *call-off stock* w Polsce oraz wyjaśnia, czym one są i jak funkcjonują. Celem artykułu jest ocena wprowadzonych uproszczeń dla transakcji realizowanych za pośrednictwem składów konsygnacyjnych (*consignment stock*) oraz *call-off stock*, głównie przez zagraniczne podmioty.

Słowa kluczowe: magazyn konsygnacyjny, skład konsygnacyjny, *call-off stock*, uproszczenie konsygnacyjne, dostawcy zagraniczni

1. Wstęp

Jedną z istotnych spraw, które pojawiły się po zmianie zasad opodatkowania transakcji międzynarodowych, są podatkowe konsekwencje zastosowania magazynów konsygnacyjnych. W obecnych czasach składy konsygnacyjne są dla przedsiębiorców coraz częściej warunkiem konkurencyjności. Poza tym są one coraz częściej praktyką gospodarczą, skuteczną alternatywą w stosunku do dostawy na czas (*just in time*), a także w dużym stopniu usprawnieniem zaopatrzenia producentów w półprodukty oraz surówce. System sprzedaży, który stosują składy konsygnacyjne (*consignment stock*) lub *call-off stock* stanowi uproszczenie oraz usprawnienie dla prowadzących działalność gospodarczą, zwłaszcza dla podmiotów zagranicznych. Należy również zaznaczyć, iż jest on wykorzystywany z powodzeniem przez wiele państw Unii Europejskiej.

Wprowadzenie jakichkolwiek regulacji dla magazynów konsygnacyjnych było od dłuższego czasu oczekiwane i uważane za potrzebne, ponieważ prawo podatkowe powinno nadszekać za rzeczywistością gospodarczą. Istotne rozwiązanie, obowiązujące od 1 grudnia 2008 r., które było dotychczas dopuszczalne jedynie jako rozwiązanie opcjonalne przewidywane w dyrektywie Rady nr 112/2006/WE, sprawiło przedsiębiorcom wiele problemów. Nie ulega wątpliwości, że magazyny konsygnacyjne ist-

nieją i będą istnieć, gdyż nawet w warunkach niepewności przepisów jest zawsze lepiej kontynuować działalność niż jej zaprzestać. Uproszczenie, które wprowadzono do polskiego ustawodawstwa, obejmuje dostawy do magazynów konsygnacyjnych. Głównym celem wprowadzenia „uproszczenia konsygnacyjnego” była w dużej mierze chęć ułatwienia rozliczenia określonego typu transakcji jednocześnie przy towarach przywożonych do magazynów konsygnacyjnych w Polsce oraz wywożonych do magazynów konsygnacyjnych w innych państwach członkowskich.

Niniejszy artykuł opisuje, jak funkcjonują *consignment stock* i *call-off stock* w Polsce. Celem artykułu jest ocena nowelizacji ustawy o podatku VAT pod kątem wprowadzonych uproszczeń dla transakcji dokonywanych za pośrednictwem składów konsygnacyjnych (*consignment stock*) oraz *call-off stock*, przede wszystkim przez podmioty zagraniczne na podstawie umowy sprzedaży.

2. Skład konsygnacyjny a *call-off stock*

Ze względu na różne czynniki ekonomiczne coraz częściej zdarza się w praktyce, że płatnik posiadający siedzibę w jednym państwie członkowskim przemieszcza produkty własne do specjalnie wydzielonego magazynu w innym państwie członkowskim. Takie rozwiązanie jest typowe dla odbiorców, którzy działają w systemie ograniczającym koszty utrzymania zapasów.

Magazyn konsygnacyjny (łac. *consignatio* – dokument; *consignare* – pieczętować [Kopaliński 2003]), jak wspomniano wyżej, jest instytucją często wykorzystywaną w międzynarodowym obrocie gospodarczym. W ramach tego obrotu wyróżnia się dwa rodzaje magazynów:

- *call-off stock* (nazwa nie ma odpowiednika polskiego),
- skład konsygnacyjny (*consignment stock*).

W sytuacji, gdy mamy do czynienia z *call-off stock* firma zagraniczna w większości przypadków ma jednego stałego kontrahenta ewentualnie kilku. Odbiorca towarów jest znany w chwili transportu towarów czy też wysyłki do takiego magazynu. Dostawca zostaje najpierw cywilnoprawnym właścicielem towarów znajdujących się w magazynie, a prawo własności przechodzi na odbiorcę z chwilą pobrania towarów z magazynu. Towary przechowywane są w magazynie w celu zagwarantowania stałych dostaw dla odbiorcy (konsygnatariusza), który na ogół wykorzystuje zakupione towary w procesie produkcyjnym. Ponadto zagraniczny przedsiębiorca często bywa zobligowany do utrzymania ustalonej wielkości towarów w magazynie, by zagwarantować ciągłość dostaw. Transakcje odbywają się głównie na zasadzie sprzedaży towarów, na podstawie której odbiorca posiada z reguły prawo do swobodnego pobierania towarów z magazynu w miarę potrzeb.

W sytuacji gdy mamy do czynienia ze składem konsygnacyjnym, towary magazynowane przez przedsiębiorcę zagranicznego przeznaczone są zasadniczo dla większej liczby nabywców. Ponadto dostawca towarów może je sprzedawać na podstawie umowy komisu, lub umowy sprzedaży. Warto zaznaczyć, iż tego rodzaju magazyny

są szczególnie rozpowszechnione w działalności handlowej (np. branży samochodowej) i stosowane przede wszystkim tam, gdzie powstają centra dystrybucji.

Struktury tych dwóch typów magazynów mogą bazować na innych konstrukcjach cywilnoprawnych, co może je znacznie różnicować. Natomiast ich cechą wspólną z pewnością jest to, że w ramach każdej z tych struktur zagraniczny przedsiębiorca przewozi towary z jednego kraju do drugiego, przechowuje je w magazynie, a w efekcie końcowym sprzedaje, gdy pojawi się zamówienie od kontrahenta albo wykorzystuje do własnej działalności produkcyjnej. Z reguły magazynowany towar zostaje własnością zagranicznego podmiotu, natomiast prawo własności na ogół przechodzi na kontrahenta w chwili pobrania z magazynu. Ważny jest też fakt, iż ryzyko utraty produktu oraz koszt magazynowania ciąży na przedsiębiorcy zagranicznym.

3. Sytuacja przed nowelizacją

Przed przystąpieniem do UE nabycie towarów od podmiotu zagranicznego z wykorzystaniem magazynu, znajdującego się w Polsce mogło być zrealizowane na podstawie procedury składu celnego. Tym samym, na zagranicznym przedsiębiorcy spoczywały zobowiązania formalne w ramach polskiego VAT, odbiorca zaś mógł pobierać ze składu celnego (innymi słowy – importować) określoną partię towarów. Sytuacja odwrotna natomiast budziła wiele kontrowersji, tzn. gdy polski przedsiębiorca umieszczał towary w składzie znajdującym się za granicą, a następnie transakcję tę uznawał za eksport towarów. Spór został rozstrzygnięty dopiero, gdy minister finansów określił swoje stanowisko w tej sprawie i potraktował składowanie za granicą jako eksport, aczkolwiek w dalszym ciągu budziła wątpliwości kwestia dotycząca momentu powstania prawa do zastosowania stawki 0% [Selera 2008].

Sytuacja zupełnie się zmieniła po akcesji Polski do UE. Nowa ustawa o podatku od towarów i usług, obowiązująca od 1 maja 2004 r., w dalszym ciągu nie obejmowała szczególnych przepisów, które odwoływałyby się do dostaw realizowanych w magazynie konsygnacyjnym. W zaistniałej sytuacji minister finansów także nie podjął decyzji o wprowadzeniu ułatwień. Istniało jedynie rozwiązanie opcjonalne, przewidziane w dyrektywie Rady nr 112/2006/WE, które sprawiało wiele problemów przedsiębiorcom. Głównym problemem magazynów konsygnacyjnych było rozstrzygnięcie, czy zaopatrzenie magazynu nabywcy towarów stanowi już przeniesienie na niego, jako właściciela, prawa do rozporządzenia towarem, czy też następuje to dopiero z chwilą pobrania przez niego towaru. Ponadto istniało kilka możliwych wariantów rozliczeń magazynów konsygnacyjnych dla dostawców zagranicznych:

1. Mogli rejestrować się w Polsce jako podatnicy, by w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów wprowadzić towar do obrotu w Polsce i sprzedawać go z zastosowaniem stawki krajowej.

2. Mogli rejestrować się w Polsce jako podatnicy i w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów wprowadzać je do obrotu w Polsce i sprzedawać, przyjmując

jąc iż podatnikiem w odniesieniu do sprzedaży był nabywca na podstawie ówczesnego art. 17 ustawy VAT¹.

3. Mogli równie dobrze nie robić nic i przerzucić ciężar rozliczenia na nabywcę.

Na podstawie obowiązującej wówczas ustawy uznawano na ogół, iż w momencie, gdy transakcje realizowało przedsiębiorstwo z innego państwa UE, za pośrednictwem składu zlokalizowanego w Polsce, występowały niniejsze czynności opodatkowane:

- przemieszczenie towarów uznane za wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (WNT) w kraju, w którym znajdował się skład,
- dostawa krajowa towarów na rzecz finalnego odbiorcy towarów.

Zaprezentowany sposób rozliczania transakcji powstał w głównej mierze na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług². W świetle tego przepisu, który w chwili obecnej nadal istnieje (w nieznacznie zmienionej formie), jeśli zagraniczny podatnik przemieści własne towary ze swojego kraju do składu na terytorium Polski, to zachodzi wewnątrzspółnotowe nabycie towarów przez ten podmiot w Polsce. Wystąpienie opisanej powyżej czynności opodatkowanej nakładało obowiązek rozliczania magazynów konsygnacyjnych wg wariantu omówionego w punkcie pierwszym. Należy zaznaczyć, iż w momencie wystąpienia czynności uznanej za wewnątrzspółnotowe nabycie towarów podatnik był zobligowany do rozliczenia transakcji w podobny sposób, jak gdyby zakupił dany towar. Tym samym był zobligowany do naliczenia podatku należnego z tytułu dokonanego nabycia. Jednocześnie mógł odliczyć podatek naliczony w tym samym miesiącu, w którym zaistniał obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrz spółnotowego nabycia towarów.

Dostawy towarów realizowane na terenie kraju przez przedsiębiorstwa zagraniczne, czyli nieposiadające siedziby albo stałego miejsca zamieszkania na terenie kraju, były i nadal są opodatkowane na specjalnych zasadach. Jeśli towary przemieszczono do składu w Polsce, dostawa zaś realizowana była na rzecz podmiotu polskiego, to transakcja była i nadal jest opodatkowana, wg art. 22 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług na terenie Polski. Mogła być rozliczona jak wskazano już wcześniej wg wariantu pierwszego lub wg wariantu drugiego, gdzie podatnikiem z tytułu dostawy towarów, zrealizowanej przez podatnika zagranicznego na poczet

¹ Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług podatnikami są również podmioty „nabywające towary, jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju”.

² W art. 11 ust. 1 ustawy o VAT przepis brzmiał: „Przez wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się również przemieszczenie towarów przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz, należących do tego podatnika, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, jeżeli towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, albo zaimportowane, i towary te mają służyć czynnością wykonywaną przez niego jako podatnika na terytorium kraju”.

polskiego podatnika, był ten ostatni podmiot (a więc „dostawa towarów, dla której podatnikiem był nabywca”). W takiej sytuacji był on zobligowany do naliczenia podatku należnego z tytułu zrealizowanej dostawy. Zarazem był uprawniony do odliczenia tego podatku jako podatku naliczonego na ogólnych zasadach.

Do powyższych rozważań należałoby dodać, że konieczność rejestracji na potrzeby VAT, a także powiązane z tym obciążenia administracyjne były największą przeszkodą dla zagranicznych podmiotów realizujących dostawy przez magazyn w Polsce. Należy jednak podkreślić, że na podstawie dotychczas obowiązujących regulacji można było dowodzić, że zagraniczny podmiot nie jest zobligowany do rejestracji dla celów VAT w Polsce (wariant trzeci rozliczeń magazynów konsygnacyjnych). Przede wszystkim w sytuacji, gdy rzeczywiste prawo do rozporządzania towarem przechodziło na nabywcę w chwili dostawy towarów do składu, można było uważać, iż wewnątrzspółnotowe nabycie towarów powstało bezpośrednio u nabywcy towarów. Odnosiło się to zwłaszcza do przypadków, w których krajowy podatnik posiadał prawo, by w każdej chwili pobrać towar z magazynu w miarę potrzeb. Jednak w obecnej sytuacji prawnej stosowanie takiej interpretacji może rodzić istotne zastrzeżenia.

Na koniec rozważań w tej kwestii warto zaznaczyć, iż przedstawiony powyżej sposób rozliczania transakcji wykonanych przy użyciu składu położonego w Polsce, nie byłby odpowiedni, jeżeli te transakcje byłyby dokonywane w ramach umowy komisji.

4. Magazyn konsygnacyjny w świetle polskich przepisów

Przepisy dyrektywy 2006/112/WE w kwestii wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie nawiązują wprost do transakcji realizowanych za pośrednictwem magazynu usytuowanego w innym państwie członkowskim. Przede wszystkim przepisy dyrektywy 2006/112/WE nie uwzględniają żadnych ułatwień, jeśli chodzi o rozliczenia tego rodzaju transakcji. Pomimo tego, przy akceptacji Komisji Europejskiej, niektóre państwa członkowskie wprowadzają uproszczenia dla tego rodzaju transakcji [Skorupa, Wojda 2009, s. 23]. Tymczasem niektóre państwa takie przypadki regulują wprost, w innych państwach zaś ułatwione rozliczenia wynikają z interpretacji przepisów krajowych i wspólnotowych.

Uproszczenie wprowadzone do polskich przepisów przyjmuje, analogicznie jak rozwiązania w wielu innych państwach członkowskich, że wewnątrzspółnotowe nabycie towarów rozliczone jest przez odbiorcę towarów. Szczegółowe okoliczności zastosowania uproszczenia określone zostały w art. 12a ustawy o podatku od towarów i usług. W głównej mierze dla funkcjonowania przedstawionego uproszczenia, wynikającego z art. 12, ważna jest definicja magazynu konsygnacyjnego, która w świetle art. 2 pkt 27c brzmi: „Magazyn konsygnacyjny jest to wyodrębnione u podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, miejsce przechowywania na terytorium kraju towarów należących do podatnika podatku od wartości dodanej

przemieszczonych przez niego lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do tego miejsca, z którego podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, przechowujący towary, pobiera je, a przeniesienie prawa do rozporządzania tymi towarami jako właściciel następuje w momencie ich pobrania” [Ustawa..., art. 2 pkt 27c]. Biorąc pod uwagę powyższą definicję, można wnioskować, że w większości przypadków magazynem konsygnacyjnym będzie wyodrębniony przez podatnika plac składowy albo magazyn, w którym będą składowane towary zagranicznego przedsiębiorcy. Należy podkreślić, że definicja magazynu konsygnacyjnego eliminuje możliwość korzystania z usług przechowywania towarów przez zewnętrznych operatorów logistycznych. Natomiast w świetle definicji podmiot zagraniczny może mieć kilka magazynów konsygnacyjnych, czyli tym samym może zawierać umowy z wieloma polskimi podatnikami.

Nie ulega wątpliwości fakt, iż wprowadzenie instytucji magazynu konsygnacyjnego zmieniło procedurę rozliczeniową dostawy towarów przez zagranicznych podatników. Przede wszystkim zostali oni zwolnieni z obowiązku rejestracji dla celów VAT w Polsce z tytułu przemieszczenia własnych towarów i ich dostawy na terytorium Polski. W zaistniałej sytuacji, VAT jest rozliczany przez podatnika polskiego w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w momencie pobrania towarów z magazynu (art. 12a), ale jednocześnie po spełnieniu kilku warunków. Znacznym ułatwieniem dla przedsiębiorców stał się fakt, iż przywóz towarów z innego kraju Unii Europejskiej do Polski, dokonany przez zagranicznego dostawcę, którego celem jest zaopatrzenie magazynu, staje się niewidoczny dla potrzeb rozliczenia VAT.

Zgodnie z art. 12a ust. 1, aby nabycie miało charakter WNT, i tym samym umożliwiło korzystanie z uproszczenia, należy spełnić następujące warunki [Ustawa..., art. 12a ust. 1]:

- dostawca jest podatnikiem podatku od wartości dodanej w innym kraju Unii Europejskiej oraz równolegle nie jest zarejestrowany w kraju jako podatnik VAT czynny albo zwolniony,
- towary są przeznaczone do działalności produkcyjnej albo usługowej prowadzącego magazyn konsygnacyjny, z wykluczeniem działalności handlowej,
- prowadzący magazyn konsygnacyjny składa naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie w formie pisemnej o zmianie prowadzenia magazynu konsygnacyjnego,
- prowadzący magazyn konsygnacyjny prowadzi ewidencję towarów wprowadzonych do magazynu.

W świetle wyżej wymienionego przepisu uproszczenie konsygnacyjne może być wykorzystane tylko w przypadku towarów sprowadzanych do Polski, które są przeznaczone do działalności usługowej albo produkcyjnej, natomiast wyklucza działalność handlową (przez prowadzącego magazyn). Takie rozwiązanie może istotnie ograniczyć grono przedsiębiorców, którzy skorzystają z nowych przepisów, ponieważ albo nie będą uprawnieni, albo nie będą chcieli. Projektodawca tłumaczy za-

istniały fakt koniecznością zabezpieczenia interesów fiskalnych Polski oraz chęcią uniknięcia mitycznego już „rozszczerzenia systemu”, jednak argumentacja nie jest przekonywująca, gdyż nie daje racjonalnych przesłanek. Dodatkowo można wysnuć wnioski, iż powyższe ograniczenie prowadzi w pewnym stopniu do naruszenia zasady wolnej konkurencji, gdyż preferencje polskich producentów hamują dostęp do polskiego rynku producentom z innych krajów członkowskich.

Następnym warunkiem, jaki nałożył na przedsiębiorców ustawodawca, który należy spełnić, by skorzystać z uproszonych zasad rozliczania transakcji z wykorzystaniem magazynu konsygnacyjnego, jest obowiązek złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego powiadomienia. Zgłoszenie powinno być dokonane przed datą realizacji pierwszej dostawy do magazynu konsygnacyjnego. W sytuacji gdy zmianie ulegają dane zawarte w zawiadomieniu, należy poinformować o tym naczelnika urzędu skarbowego w terminie 30 dni od daty tych zmian [Patyk 2009].

Ostatnim warunkiem wynikającym z art. 12a ustawy o podatku od towarów i usług jest prowadzenie ewidencji towarów składowanych w tym magazynie. Jeśli chodzi o wymogi stawiane ewidencji towarów wprowadzonych do magazynu konsygnacyjnego, to nadal budzi pewnego rodzaju wątpliwości wymóg podania danych, które mają pozwolić na identyfikację towaru, jak również umieszczenie wymogu odpowiedniego stosowania art. 109 ust. 3³. Zadaniem radcy prawnego T. Olkiewicza, wymóg ten wydaje się być pozbawiony sensu jako błąd legislacyjny, który wymaga szybkiej poprawy [Olkiewicz 2008, s. 9].

Obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów u prowadzącego magazyn konsygnacyjny powstaje w momencie pobrania z niego towarów, nie później jednak niż w dniu wystawienia faktury [Ustawa..., art. 20b ust. 1]. Równocześnie gdyby towary przechowywane w magazynie nie zostały pobrane w ciągu 24 miesięcy od dnia ich wprowadzenia do magazynu uznaje się, iż ich pobranie zrealizowano następnego dnia po upływie 24 miesięcy [Ustawa..., art. 12a ust. 4]. W przypadku stwierdzenia braku towarów w magazynie przyjmuje się, iż zostały one pobrane z chwilą ich utracenia albo zniszczenia, tudzież stwierdzenia tego faktu, jeżeli daty zdarzenia (kradzieży, zniszczenia) nie można ustalić [Ustawa..., art. 12a ust. 5]. Natomiast, jeśli towary zostały wykorzystane albo użyte w magazynie przed ich pobraniem, to przyjmuje się, iż pobranie nastąpiło z chwilą użycia albo wykorzystania towarów [Ustawa..., art. 12a ust 6].

Należy zwrócić uwagę, iż nazwa instytucji jest nieco mało trafna i nie odzwierciedla jej kształtu. Magazyn konsygnacyjny (*consignment stock*) w praktyce handlu zagranicznego oznacza magazyn prowadzony przez dostawcę na rzecz różnych podmiotów, podczas gdy ustawodawca wykorzystuje ten termin na określe-

³ Zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy VAT ewidencja powinna zawierać „kwoty określone w art. 90, dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej”.

nie magazynu prowadzonego przez nabywcę (czyli *call-of stock*), który stanowi odrębny typ magazynu.

Do powyższych rozważań należałoby dodać, iż istotnym uchybieniem uproszczenia konsygnacyjnego jest brak przepisów przejściowych dla zaprezentowanych uregulowań, które pomogłyby rozwiązać problemy międzyczasowe. Przede wszystkim ustawodawca nie wziął pod uwagę faktu, że od dnia wejścia Polski do UE wiele podmiotów zagranicznych zarejestrowało się na potrzeby VAT w naszym kraju ze względu na wcześniejszą sytuację prawną, w jakiej się znajdowały. Dlatego chcąc skorzystać z wprowadzonego uproszczenia, muszą same uporać się z powyższym problemem, przez analizę właściwej drogi postępowania, ponieważ możliwości rozwiązania tej kwestii jest wiele, ale nie każda może być wykonalna z perspektywy biznesowej (np. jednym z najprostszych rozwiązań, ale raczej trudnym do wyobrażenia i ewentualnej realizacji, jest zgoda polskiego nabywcy towarów na jednorazowy zakup wszystkich towarów będących w magazynie konsygnacyjnym).

5. Podsumowanie

Uproszczenie, które wprowadzono dla transakcji dokonywanych za pośrednictwem *call-off stock* oraz *consignment stock*, było przez wielu przedsiębiorców oczekiwane i jednocześnie postulowane przez długi okres. Niestety, ustawodawca dokonując nowelizacji ustawy nie spełnił pokładanych w niej nadziei. Po szczegółowej analizie przepisów w tej kwestii pozostaje wiele wątpliwości, które z jednej strony mogą wprowadzić ograniczenia, a z drugiej – dawać możliwości optymalizacji podatkowej. Zastosowanie uproszczeń dla transakcji realizowanych przez magazyny konsygnacyjne ulokowane w Polsce zostało znacznie ograniczone. W głównej mierze przez wyłączenie z nich działalności handlowej, co sprawia, że przedsiębiorstwa zagraniczne mające magazyny w postaci ośrodków dystrybucyjnych nadal muszą rejestrować się na potrzeby VAT w Polsce i rozliczać transakcje dokonane za pośrednictwem magazynu w taki sposób jak gdyby nowelizacja nie została wprowadzona. Jak już wcześniej wspomniano, władze skarbowe uzasadniały decyzję o wyłączeniu działalności handlowej potencjalnymi nadużyciami podatkowymi. Zważywszy na brak kontroli na granicach wewnątrz wspólnoty, nieuczciwi przedsiębiorcy mają znacznie większe możliwości unikania opodatkowania, a tym samym można stwierdzić, iż argumenty władz skarbowych są nieuzasadnione.

Dokonując oceny uchwalonych regulacji, należy nade wszystko uznać za pozytywne, iż ustawodawca dostrzegł potrzebę wprowadzenia tego rodzaju uproszczeń. Przedstawione rozwiązanie jest interesujące dla podatników z innych państw członkowskich, którzy sprowadzają swoje towary do magazynu w Polsce. Główną zaletą uproszczenia jest brak obowiązku rejestracji na potrzeby VAT zagranicznych przedsiębiorców. Zaprezentowane rozwiązanie należy mimo wszystko uznać za krok w dobrym kierunku, a mianowicie w kierunku uproszczenia przepisów dla

podmiotów w sposób zmniejszający koszty administracyjne, przede wszystkim bez negatywnego wpływu na dochody budżetu.

Na koniec rozważań w tej kwestii należy wyrazić głęboką nadzieję, iż w jak naj-szybszym czasie polski ustawodawca dokona zmiany ustawy, która z jednej strony dopuści do stosowania uproszczenia, także dla towarów przeznaczonych do działalności handlowej, a z drugiej strony wyeliminuje wszelkie niestosowne rozwiązania i doprecyzuje pewne kwestie.

Literatura

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE 2006, nr 347, poz. 1 z późn. zm.).
- Kopaliński T., *Słownik wyrazów obcych i obcojęzycznych*, Warszawa 2003.
- Olkiewicz T., *Najważniejsze zmiany w ustawie o VAT obowiązujące od dnia 1 grudnia 2008 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12 (212).
- Patyk J., *Rozliczanie przemieszczania towarów w ramach magazynu konsygnacyjnego*, „BDO Podatki i Rachunkowość” 2009, nr 7 (21).
- Selera P., *Magazyn konsygnacyjny w praktyce*, „Prawo i podatki” 2008, nr 11.
- Skorupa P., Wojda M., *Funkcjonowanie składów konsygnacyjnych oraz call-off stock w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 5 (217).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 z późn. zm.).
- Wiśniewski L., Żegadło M., *Magazyn konsygnacyjny – problemy praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 2 (214).
- Żuk R., *Podatkowe aspekty funkcjonowania magazynów konsygnacyjnych*, <http://www.taxfin.pl>.

FUNCTIONING OF A CONSIGNMENT STOCK IN THE POLISH TAX SYSTEM

Summary: Nowadays consignment stocks are a condition of competitiveness for enterprises more and more often. They are also an effective alternative to just in time delivery. That is the reason why consignment stocks exist and will exist even in terms of uncertain law regulations. The article presents the characteristics and functioning of a consignment stock and call-off stock in Poland. The purpose of the article is the evaluation of introduced simplifications for transactions regarding a consignment stock and call-off stock mainly for foreign companies.